"Новая бухгалтерия", 2015, N 10

ИСТРЕБОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ:

ПОЗИЦИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ВЗГЛЯД ИЗ ЗАЛА СУДА

Практически каждый налогоплательщик хотя бы раз получал требование о представлении документов. Содержание требования налоговой инспекции практически во всех случаях стандартно: организации либо индивидуальному предпринимателю необходимо представить определенный перечень документов (акты, договоры, счета-фактуры, накладные и пр. документы) в виде заверенных копий к сроку, указанному в требовании. Разберемся, какие документы налогоплательщики обязаны представить, а какой запрос можно проигнорировать.

Начнем с того, что в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

Право истребования у проверяемого лица необходимых документов (информации) для реализации мероприятий налогового контроля предусмотрено ст. 93 НК РФ. Помимо этого, документы (информация) о деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) могут быть запрошены у его контрагентов или иных лиц (ст. 93.1 НК РФ). Налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) нужно четко понимать, как же на самом деле вести себя при получении требования, чтобы избежать налоговой ответственности.

Какие документы в рамках требования необходимо представлять, а какой запрос можно проигнорировать?

Представители финансового ведомства (Письмо Минфина России от 10.07.2015 N 03-02-07/1/39920), рассматривая вопрос о документах, истребуемых налоговым органом, проводящим выездную налоговую проверку, отметили, что при проведении налоговой проверки налогоплательщик обязан обеспечить проверяющим возможность ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов (п. 12 ст. 89 НК РФ).

В Письме Минфина России от 25.01.2012 N 07-02-06/10 указано, что в рамках проведения выездной налоговой проверки налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, ознакомиться с любыми документами, связанными с исчислением и уплатой налогов (сборов).

Также Минфин России посчитал, что при проведении выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверить регистры бухгалтерского и налогового учета, которые ведутся в установленном порядке и с учетом учетной политики, которая для целей налогообложения определена как выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (Письмо от 11.05.2010 N 03-02-07/1-228).

Как отмечено в Постановлении АС Центрального округа от 29.07.2015 N А35-1029/2014, положения пп. 6 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 54, п. 1 ст. 93, ст. 313 НК РФ обязывают налогоплательщика вести регистры бухгалтерского учета, а у налогового органа имеется право проверить регистры бухгалтерского и налогового учета, которые ведутся в установленном порядке и с учетом положений учетной политики.

Как следует из п. 2 ст. 93 НК РФ, истребованные документы считаются представленными в случаях:

- представления истребованных документов лично или через представителя в налоговый орган;

- направления истребованных документов по почте заказным письмом в налоговый орган;

- передачи документов по телекоммуникационным каналам связи.

Иных способов представления документов в налоговый орган указанная норма не содержит. При этом в налоговом законодательстве не приведен конкретный перечень документов, который должен представить налогоплательщик в рамках мероприятия налогового контроля.

Перечень представляемых документов

Налоговое законодательство использует лишь общие характеристики документов и (или) сведений, подлежащих представлению в налоговые органы: "документы, необходимые для исчисления и уплаты налога" (пп. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ), "необходимые для проверки документы" (п. 1 ст. 93 НК РФ).

Таким образом, перечень документов, которые вправе истребовать налоговый орган, является открытым. Но это не означает, что налоговому органу достаточно сослаться на необходимость тех или иных документов и у налогоплательщика возникает обязанность представить эту информацию, за неисполнение которой наступает ответственность по ст. 129.1 НК РФ. Непредставление тех документов, ведение которых для целей налогообложения не является обязательным, не может повлечь налоговую ответственность.

На практике налоговые органы и налогоплательщики по-разному понимают состав документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, о чем свидетельствует обширная арбитражная практика.

Так, налоговые органы полагают, что выписки по счетам являются регистрами бухгалтерского учета и, следовательно, в соответствии со ст. 93 НК РФ могут быть истребованы у проверяемого банка при проведении выездной налоговой проверки (Письмо ФНС России от 11.10.2007 N ШТ-6-06/774@).

Пример 1. В рамках проведения встречной налоговой проверки контрагента налогоплательщику было предложено в соответствии со ст. 93.1 НК РФ в течение пяти дней со дня получения требования представить следующие документы:

- счета-фактуры;

- договор (контракт, соглашение);

- платежное поручение;

- приходный кассовый ордер;

- акт приема-передачи к договору (контракту, соглашению);

- товарно-транспортные накладные;

- доверенность;

- книгу продаж;

- карточки бухгалтерских счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 90 "Продажи".

В сопроводительном письме налогоплательщик указал на необоснованность части требования, а именно обязанности по представлению карточек бухгалтерских счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 90 "Продажи", в связи с тем, что истребованные документы не относятся к документам, служащим основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов проверяемого налогоплательщика.

Налогоплательщик воспользовался правом, данным ему положениями пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ.

Напомним, что налогоплательщики имеют право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам. Однако налоговый орган посчитал иначе и расценил действия организации как отказ от представления запрашиваемых сведений при проведении налоговой проверки документов и привлек организацию к налоговой ответственности по ст. 129.1 НК РФ.

Налогоплательщиком была соблюдена процедура досудебного урегулирования спора, но вышестоящее УФНС оставило решение налоговой инспекции в силе.

Судебное разбирательство закончилось в пользу налогоплательщика. Суд пришел к выводу, что карточки бухгалтерских счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 90 "Продажи", истребованные инспекцией, в рассматриваемом случае не могут быть признаны теми документами, который налогоплательщик обязан представить налоговому органу в целях осуществления мероприятий налогового контроля в отношении проверяемого контрагента.

Разрешая спорный вопрос в пользу налогоплательщика, суд исходил из того, что подтверждением данных налогового учета (ст. 313 НК РФ) являются:

1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);

2) аналитические регистры налогового учета;

3) расчет налоговой базы.

Карточки бухгалтерских счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 90 "Продажи" являются документами бухгалтерского учета организации и не касаются деятельности проверяемого налогоплательщика. Указанные документы не несут в себе детальной информации о хозяйственных операциях заявителя, в них нет информации, связанной с исчислением и уплатой налогов.

Соответственно, содержащаяся в карточках информация не может быть признана той информацией, которую общество обязано представить налоговому органу в целях осуществления налогового контроля в отношении проверяемого налогоплательщика. Поскольку карточки бухгалтерских счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 90 "Продажи" не являются обязательными для целей налогообложения, заявитель не может нести ответственность за их непредставление.

(Решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 05.03.2013 N А10-2526/2012.)

В другом споре в ответ на требование налогового органа о представлении таких документов, как общие оборотно-сальдовые ведомости, оборотно-сальдовые ведомости по конкретным счетам бухгалтерского учета, главная книга, положение о премировании, штатное расписание и должностные инструкции сотрудников поименно с обозначением занимаемой должности (по отделам), приказы о назначении и увольнении руководителей и главных бухгалтеров, график, табель работы каждого сотрудника помесячно (по отделам), реестры платежей к платежным поручениям и платежные поручения на выплату заработной платы, налогоплательщик представил пояснения, что они не являются первичными документами налогового учета и не имеют прямого отношения к процессу формирования налоговой базы и порядку учета и уплаты налогов, в связи с чем указанные документы в инспекцию не представлены.

Суд справедливо счел привлечение налогоплательщика к ответственности необоснованным, поскольку запрошенные, но не представленные документы не давали ответов на вопросы, вынесенные в акте и решении, на ход проведения выездной налоговой проверки не влияли.

Кроме того, налогоплательщик представил документы, необходимые для налогового контроля, причины непредставления тех или иных документов, указанные налогоплательщиком, обоснованны (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.06.2015 N 09АП-15057/2015).

Высшая коллегия судей отметила, что карточки счетов по детализации расходов хозяйственных операций, расшифровка отдельных счетов бухгалтерского учета, главные книги, оборотно-сальдовые ведомости по счетам, аналитические регистры бухгалтерского учета, раскрывающие информацию об имуществе, обязательствах, доходах и расходах внутри синтетических счетов, журналы регистрации предъявленных и полученных счетов-фактур не отнесены к числу первичных бухгалтерских документов. Копия штатного расписания, положение об оплате труда, положение о премировании, коллективный договор являются документами, регулирующими трудовые отношения, возникающие между работодателем и работником.

Таким образом, данные документы не являются документами, необходимыми для исчисления и уплаты налогов (Постановление ВС РФ от 09.07.2014 N 46-АД14-15).

Аналогичная позиция содержится в Постановлениях АС Московского округа от 09.02.2015 N А40-32972/14, ФАС Поволжского округа от 19.09.2013 N А55-31523/2012, Решении Арбитражного суда Кемеровской области от 07.07.2015 N А27-4650/2015. В приведенных решениях судьи также сочли, что главная книга, карточки счетов не имеют отношения к исчислению и уплате налогов (сборов).

Но в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 28.02.2013 N А13-3557/2012 (то есть до выхода приведенного Постановления ВС РФ) суд указал, что в целях установления правильности исчисления налогоплательщиком налоговый орган вправе требовать регистры бухгалтерского учета по отражению перечисленных в адрес энергетической компании сумм для формирования фонда энергоснабжения, а также платежные документы.

А в Постановлении АС Восточно-Сибирского округа от 25.05.2015 N А19-13257/2014 суд, используя информацию фирмы "1С", размещенную на официальном сайте в Интернете, поддержал требование налогового органа представить оборотно-сальдовые ведомости в разрезе контрагентов и карточки счетов по субконто. В данном деле суд исходил из того, что истребованные налоговым органом документы не только необходимы для проведения проверки достоверности учета изменений в налоговой декларации, но и могут быть сформированы с использованием программы "1С: Бухгалтерия 8". Таким образом, требование налогового органа о представлении регистров бухгалтерского учета является правомерным.

Однако в большинстве последних решений арбитражных судов по вопросу правомерности истребования у налогоплательщика регистров бухгалтерского учета суды поддерживают право налогоплательщиков не представлять налоговым органам регистры бухгалтерского учета, не являющиеся первичными учетными документами.

На практике налогоплательщики зачастую получают требования о представлении пояснений, касающихся низкого значения удельного веса налоговых вычетов, превышения темпа роста вычетов над темпом роста начисленного НДС, снижения уровня рентабельности. Обязательно ли исполнять налогоплательщику такое требование?

Отметим, что получение пояснений от проверяемого лица имеет целью выяснение причин имеющихся в его отчетности ошибок и противоречий, и в случае отсутствия таковых в налоговой декларации и представленных документах при проведении камеральной налоговой проверки у налогового органа отсутствуют основания для истребования у налогоплательщика дополнительных пояснений и документов. Иные основания направления налоговым органом сообщения с требованием представления пояснений не соответствуют целям налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами в форме камеральной налоговой проверки (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.06.2014 N А78-9467/2013). Другими словами, камеральная налоговая проверка представляет собой выявление ошибок, допущенных при заполнении налоговых деклараций, противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, то есть эта проверка является счетной проверкой представленных документов, которая должна проводиться адекватными методами и не подменять собой выездную проверку. Такая позиция высказана в Решении Арбитражного суда Астраханской области от 04.07.2014 N А06-3739/2014. Этот вывод подтвердил и Двенадцатый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 18.09.2014 по тому же делу. Стоит сказать, что данный спор дошел до кассационной инстанции, и Постановлением АС Поволжского округа от 06.02.2015 N Ф06-19254/2013 по делу N А06-3739/2014 дело передано на новое рассмотрение, за исключением вопроса о применении ответственности по ст. 126 НК РФ.

Отказ в представлении документов

в связи с банковской тайной

При истребовании документов в рамках налоговой проверки у банков возникают вопросы: все ли документы они обязаны представлять налоговым органам и нет ли здесь противоречия с соблюдением требований ст. 26 "Банковская тайна" Федерального закона от 02.12.1990 N 395-1 "О банках и банковской деятельности"?

В п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" подчеркивается, что при рассмотрении дел, связанных с оспариванием банками действий налоговых органов по истребованию документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, судам необходимо учитывать, что возложение НК РФ на банки специальных обязанностей в связи с их особым статусом в системе безналичных расчетов не освобождает названные организации от выполнения иных обязанностей, которые предусмотрены НК РФ для всех организаций, в том числе обязанностей, вытекающих из положений ст. 93.1 НК РФ.

В п. 2 ст. 102 НК РФ сказано, что налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

В Определении Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 N 453-О отмечается, что "...федеральный законодатель вправе возложить на банк, иную кредитную организацию обязанность по предоставлению налоговым органам и их должностным лицам сведений, составляющих банковскую тайну, только в пределах и объеме, необходимых для реализации указанных в Конституции РФ целей, включая публичные интересы и интересы других лиц".

Аналогичным образом высказался и Президиум ВАС РФ в Постановлении от 31.03.2009 N 16896/08: "...налоговые органы вправе получать доступ к информации, составляющей банковскую тайну, в пределах, необходимых для осуществления такого контроля".

Так, в одном из судебных дел банк отказал в представлении документов налоговому органу, указанных в требовании, в связи с тем, что запрашиваемые документы содержат информацию, составляющую банковскую тайну (лицевой счет/наименование счета; номер, дата договора, его начало и окончание; сумма договора; процентная ставка; пролонгация). Однако суд пришел к выводу о том, что банк был не вправе отказывать в представлении имеющихся у него документов в целях соблюдения банковской тайны, поскольку проверку правильности исчисления и уплаты налога осуществляет не банк, а налоговая инспекция, на которую эти функция и обязанность возложены налоговым законодательством (Решение Арбитражного суда г. Москвы от 20.07.2015 N А40-56624/2015).

Таким образом, режим банковской тайны не является препятствием для использования соответствующих сведений налоговыми органами, поскольку согласно ст. 102 НК РФ полученные сведения о налогоплательщике являются налоговой тайной, не подлежат разглашению, имеют специальный режим хранения и доступа.

Отказ в представлении документов в связи с большим объемом

Документы, которые истребуются в ходе налоговой проверки, представляются в течение десяти дней со дня вручения соответствующего требования. В случае если проверяемое лицо не имеет возможности представить названные документы в течение десяти дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить такие документы (п. 3 ст. 93 НК РФ).

А как быть, если налоговыми органами запрашиваются копии документов, исчисляемые тысячами либо миллионами листов?

Отметим, что налоговое законодательство исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении мероприятий налогового контроля (ст. ст. 35 и 103 НК РФ). И если, осуществляя налоговый контроль, налоговые органы руководствуются неразумными или нецелесообразными целями и мотивами, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу ст. ст. 34, 35 и 55 Конституции РФ недопустимо. Действия налоговых органов не должны нарушать права и свободы других лиц. Такой подход сформулирован в Постановлении КС РФ от 16.07.2004 N 14-П. И яркое свидетельство тому - спор, рассмотренный в Постановлении АС Северо-Западного округа от 02.06.2015 N А13-5629/2014.

Пример 2. В рамках проведения выездной налоговой проверки у банка были истребованы копии документов (договоры уступки права требования (цессии) с приложениями, дополнительными соглашениями и пр.; кредитные досье по заемщикам; договоры залога, поручительства, об открытии аккредитива и иные; анализы финансового состояния заемщиков; информация об оценке залогового имущества; регистры бухгалтерского и налогового учета (выписки по счетам), подтверждающие выдачу кредита и уплату кредита, процентов, неустойки по выданным кредитам и пр.).

Уведомлением банк просил налоговую инспекцию отозвать требование, касающееся представления документов в объеме, указанном в определенном пункте требования. Свою просьбу банк мотивировал тем, что оригиналы первичных документов, подлежащих копированию, находятся в архивах филиалов, расположенных в разных регионах страны (свыше 70 структурных подразделений), объем копий запрашиваемых документов велик, а также одновременными ежегодной аудиторской проверкой и проверкой правильности исчисления страховых взносов. Истребованные документы представляют собой более 6 260 000 листов; такое количество копий может быть изготовлено на 100 печатающих устройствах в течение более двух месяцев; для изготовления такого количества копий потребуются 12 520 пачек бумаги общей стоимостью 1 800 000 руб., а также 1 400 000 руб. для приобретения расходных материалов (картриджей, роликов, фотобарабанов) и соответствующие затраты, связанные с полной или частичной заменой копирующих устройств в связи с их ускоренным износом, оплатой расходов на доставку копий документов из обособленных подразделений банка и двойной оплатой труда сотрудников, привлекаемых к работе сверхурочно и в выходные дни; вес истребованных копий составит около 30 тонн, для их перевозки потребуется 20 автомобилей марки "Газель".

Однако налоговая инспекция отказала банку в возможности не представлять документы, подтверждающие правомерность включения в состав расходов сумм резерва на возможные потери по ссудам по кредитным договорам на предоставление заемщикам денежных средств. Досудебное обжалование решения налоговой инспекции не привело к положительным результатам.

Для успешного обжалования решения об отказе в непредставлении документов в судебном порядке банк произвел следующие расчеты: у лиц, проводящих налоговую проверку (четырех человек), отсутствует физическая возможность изучения такого объема документов в сроки, установленные для проведения проверки: четырем сотрудникам налоговой инспекции потребуется около 90 месяцев для изучения истребованного объема документов (при чтении одним сотрудником 100 страниц в час документы могут быть прочитаны в течение 15 650 часов (6 260 000 : 4 : 100), что соответствует более чем 1950 дням (по восемь часов)).

Суд согласился с правом налогового органа истребовать приведенные в требовании документы, поскольку они необходимы для проведения проверки. Но вместе с тем несмотря на то, что суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий, он отметил, что необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля, в частности об истребовании документов.

Судьи обратили внимание на то, что выездная налоговая проверка проводилась на территории банка (п. 1 ст. 89 НК РФ). Проводящие проверку лица, ознакомившись с оригиналами представленных для проверки документов, не могли не знать об объеме документооборота банка. Также указанные лица не могли не знать о количестве истребованных у банка документов.

Располагая оригиналами значительного объема документов, проверяющие имели возможность оценить правомерность включения в состав расходов сумм резерва по возможным потерям по ссудам на основе оригиналов документов и только в случае установления нарушений истребовать у банка копии документов.

Учитывая возможные материальные и временные затраты банка на изготовление копий документов, что не могли не понимать проверяющие, суд считает требования не соответствующими целям и задачам налоговых органов и нарушающим права заявителя.

(Постановление АС Северо-Западного округа от 02.06.2015 N А13-5629/2014.)

Вместе с тем большой объем запрашиваемых документов не будет рассматриваться в качестве смягчающего ответственность обстоятельства, если часть документов налогоплательщик мог представить в электронном виде, не затрачивая времени на их копирование (Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 13.10.2014 N А27-4488/2014). Эти выводы нашли подтверждение и в Постановлении АС Западно-Сибирского округа от 29.01.2015 N Ф04-14262/2014 по тому же делу.

Отказ в представлении документов,

касающихся применения льготы по НДС

Большая часть судебных споров относится к вопросам представления документов, подтверждающих право на применение налоговых льгот по НДС. И это не случайно. В силу действия п. 6 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной проверки налоговой декларации по НДС с заявленным правом на применение налоговых льгот налоговые органы вправе запросить документы, подтверждающие эти льготы.

Порядок истребования налоговыми органами документов в части применения налоговых льгот рассмотрен в п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС" (далее - Постановление N 33). В силу п. 6 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налогоплательщики обязаны представлять документы, подтверждающие право на налоговые льготы. Как отмечено в п. 14 Постановления N 33, при применении указанной нормы необходимо использовать понятие "налоговая льгота" в смысле, определенном п. 1 ст. 56 НК РФ. А согласно п. 1 ст. 56 НК РФ льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками. То есть под действие п. 6 ст. 88 НК РФ подпадают те перечисленные в ст. 149 НК РФ операции, освобожденные от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы.

Так, примерами налоговых льгот являются операции по реализации:

- продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций (пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ);

- предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых религиозными организациями (объединениями) (пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- товаров, работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг, не указанных в пп. 12.2 п. 2 ст. 149 НК РФ), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов (пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности (пп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ).

В Постановлении АС Северо-Западного округа от 10.06.2015 N А56-42376/2014 рассматривалась ситуация правомерности представления налогоплательщиком документов, подтверждающих право на применение пониженной ставки НДС. Как разъяснено в п. 20 Постановления N 33, для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством РФ со ссылкой хотя бы на один из двух источников - Общероссийский классификатор продукции или Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности.

Таким образом, при исчислении НДС налогоплательщик, применяющий пониженную ставку налога, обязан подтвердить факт реализации товаров, облагаемых в силу требований НК РФ налоговой ставкой 10%. Неисполнение прямого указания закона влечет для налогоплательщика неблагоприятные для него последствия в виде отказа налоговым органом в применении такого размера налоговой ставки и доначисления налога по ставке 18%.

В подобных ситуациях налоговые органы вправе запросить документы, подтверждающие использование налоговых льгот.

Вместе с тем налоговыми органами не могут быть истребованы документы по операциям, не являющимся объектом налогообложения в силу п. 2 ст. 146 НК РФ или освобождаемым от налогообложения в силу ст. 149 НК РФ, когда целью освобождения не являлось предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции.

На сегодняшний день судами уже выработалась позиция в отношении необходимости представления налогоплательщиком документов при осуществлении тех или иных льготных операций по НДС в рамках проведения камеральной налоговой проверки.

Систематизируем основные такие решения в таблице.

Таблица. Судебные решения, связанные

с документальным подтверждением льгот по НДС

|  |  |
| --- | --- |
| Реквизиты судебного решения | Льготируемая операция |
| Постановление АС Уральского округа от 24.02.2015 N А71-6132/2014 | Поскольку в пп. 13 п. 2 (услуги по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов) и пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ (операции займа в денежной форме и ценными бумагами, включая проценты по ним, а также операции РЕПО) предусмотрены специальные правила налогообложения соответствующих операций, а не нормы об освобождении определенной категории лиц от уплаты налога, то заявителем в налоговых декларациях налоговые льготы использованы не были, в связи с чем налоговый орган не вправе был истребовать у заявителя документы, указанные в требованиях |
| Постановление ФАС Уральского округа от 17.02.2015 N А60-21098/2014 | Освобождение от НДС в отношении операций займа в денежной форме и ценными бумагами не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций, требование налогового органа о представлении обществом документов, подтверждающих правомерность применения обществом права на налоговую льготу по НДС, является неправомерным |
| Решение Арбитражного суда Приморского края от 27.01.2015 N А51-30238/2014 | Реализация входных билетов на посещение зрелищно-развлекательных и культурно-просветительских мероприятий (кинопоказы) представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций, а поэтому налоговым органом не могут быть истребованы документы по таким операциям, которые не являются объектом налогообложения |
| Постановление ФАС Уральского округа от 23.05.2014 N А60-32962/2011 | Отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет НДС с операций по реализации земельных участков (долей в них) прямо предусмотрено нормами налогового законодательства (ст. 146 НК РФ) и в силу ст. 56 НК РФ не является льготой |
| Решение Арбитражного суда Брянской области от 08.08.2014 N А09-6248/2014 | Операции по реализации лома и отходов черных и цветных металлов не являются налоговой льготой, поскольку не предоставляют преимущества одному лицу перед другим, следовательно, требование инспекции о представлении документов на подтверждение льготы является незаконным |
| Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 28.07.2014 N А29-8987/2013 | Сославшись на ст. 56 НК РФ и Постановление N 33, суд указал, что налоговые освобождения, которые указаны в пп. 4 (услуги по присмотру и уходу за детьми в организациях, осуществляющих образовательную деятельность) и пп. 25 п. 2 (реализация лома и отходов черных и цветных металлов), а также в пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ (операции займа в денежной форме и ценными бумагами, включая проценты по ним, а также операции РЕПО), не носят характера налоговых льгот, поскольку не являются преимуществами, предоставляемыми лишь отдельным категориям налогоплательщиков |

Таким образом, право на запрос документов в рамках камеральной налоговой проверки в части льготных операций может быть реализовано налоговыми органами в ситуации, когда применяемая льгота предназначена только для определенной категории лиц.

Процедурные оплошности налоговых органов

Проанализируем, какие оплошности налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля могут сыграть на руку налогоплательщику.

Обязательные реквизиты требования приведены в Приказе ФНС России от 08.05.2015 N ММВ-7-2/189@ "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)".

Так, в числе обязательных реквизитов требования налогового органа должна быть указана причина его выставления, то есть обозначено мероприятие налогового контроля (например, проведение камеральной налоговой проверки), приведены реквизиты либо признаки запрашиваемых документов, позволяющие их идентифицировать.

Иными словами, требование о представлении документов должно быть сформулировано таким образом, чтобы налогоплательщик мог четко определить, о каких документах идет речь в выставленном в его адрес требовании о представлении документов.

Неуказание мероприятия налогового контроля

Одним из обязательных реквизитов требования является указание конкретного мероприятия налогового контроля.

Так, налоговая служба, рассмотрев обращение налогоплательщика по вопросу истребования документов налоговыми органами в соответствии со ст. 93.1 НК РФ, отметила, что в поручении об истребовании документов (информации) должно быть указано, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (Письмо ФНС России от 30.09.2014 N ЕД-4-2/19869).

И неуказание в требовании налогового органа, в отношении какого мероприятия оно проводится, позволяет признать такое требование налогового органа не соответствующим положениям ст. 93.1 НК РФ и оспорить штраф за налоговое правонарушение по ст. 129.1 НК РФ (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 05.02.2014 N А21-4118/2013).

Неуказание реквизитов документа

Статья 93 НК РФ не устанавливает для налогового органа обязанность указывать конкретные сведения и реквизиты документов в требовании налогового органа о представлении документов.

В случае истребования документов для проведения налоговой проверки налоговый орган не располагает и не может располагать сведениями о реквизитах первичных учетных документов, поскольку декларация содержит исключительно числовые данные. Именно в целях получения этих документов и направляется требование налоговым органом.

Однако указанное обстоятельство не может расцениваться как освобождающее налогоплательщика от обязанности представить налоговому органу документы для проведения проверки.

С учетом изложенного при наличии в требованиях о представлении документов указания на наименование первичных учетных документов и налоговый период, к которому они относятся, требование о представлении документов является достаточно определенным и обязательным для исполнения налогоплательщиком (Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.06.2015 N А32-16973/2014).

Таким образом, неуказание конкретных реквизитов документов не может служить основанием для признания требования налогового органа недействительным. Из смысла норм ст. 93 НК РФ следует, что требование должно содержать определенные данные об истребуемых документах. То есть налогоплательщику должно быть понятно, какие документы необходимо представить в инспекцию, даже если в требовании не указаны реквизиты запрашиваемых документов (Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 27.05.2015 N А32-12364/2014).

Неуказание реквизитов сделки

У налоговых органов может возникнуть необходимость получения документов (информации) вне рамок проведения налоговых проверок в части совершения конкретной сделки участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке (п. 2 ст. 93.1 НК РФ). При этом необходимым условием истребования документов является указание в выставленном требовании сведений, позволяющих идентифицировать конкретную сделку (Определение ВАС РФ от 31.01.2013 N ВАС-16732/12).

Однако само по себе отсутствие реквизитов сделки не свидетельствует о неопределенности требования, если указаны период совершения сделки и контрагенты организации (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.04.2014 N А19-11121/2013).

При этом налоговые органы не обязаны отчитываться перед контрагентом проверяемого лица о причинах, по которым они посчитали истребуемую информацию (документы) относящимися к конкретной сделке (Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 09.07.2015 N А19-17224/2014).

Санкции за непредставление истребуемых документов

За непредставление истребуемых документов и (или) иных сведений в рамках камеральной или выездной налоговой проверки налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент) может быть привлечен к налоговой ответственности, а его должностные лица - к административной ответственности.

Налоговая ответственность

За неправомерное непредставление запрашиваемых документов и (или) иных сведений в обозначенный срок налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) грозят штрафные санкции, предусмотренные ст. 126 НК РФ.

Так, каждый непредставленный документ в отношении самого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) будет стоить ему 200 руб. (п. 1 ст. 126 НК РФ).

Непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 НК РФ (речь идет о финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, а также аудиторском заключении по такой финансовой отчетности), выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями влекут взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 100 000 руб.

Непредставление сведений о другом налогоплательщике либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями для организаций и индивидуальных предпринимателей будет стоить 10 000 руб., для физических лиц - 1000 руб. (п. 2 ст. 126 НК РФ).

Штрафные санкции за неправомерное несообщение сведений налоговому органу предусмотрены ст. 129.1 НК РФ и составляют 5000 руб. (п. 1 ст. 129.1 НК РФ), а при повторном совершении в течение календарного года - 20 000 руб. (п. 2 ст. 129.1 НК РФ).

Особый штраф предусмотрен в части непредставления (несвоевременного представления) налогоплательщиком - иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 НК РФ (речь идет о сообщении в налоговый орган по местонахождению объекта недвижимого имущества сведений об участниках этой иностранной организации (для иностранной структуры без образования юридического лица - сведений о ее учредителях, бенефициарах и управляющих)). В этом случае штраф составляет 100% от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила такие сведения.

При применении данных "штрафных" норм возникает вопрос: в каких случаях применяются положения ст. 126 НК РФ, а в каких - ст. 129.1 НК РФ?

Начиная с 1 января 2014 г. вопрос разграничения штрафных санкций за налоговые правонарушения в случае непредставления документов (информации) контрагентом или иным лицом проверяемого налогоплательщика не является спорным.

Так, Федеральным законом от 23.07.2013 N 248-ФЗ конкретизированы положения п. 6 ст. 93.1 НК РФ.

Штрафные санкции, предусмотренные ст. 126 НК РФ, применяются в случае отказа лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставления их в установленные сроки. То есть речь идет о документах, которые обязан представить налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент) в рамках проведения налоговым органом мероприятий налогового контроля.

Штрафные санкции, предусмотренные ст. 129.1 НК РФ, применяются в случае неправомерного несообщения (несвоевременного сообщения) истребуемой налоговым органом информации.

Административная ответственность

Помимо налоговой ответственности в случае непредставления в налоговые органы запрашиваемых документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, для должностных лиц и граждан наступает административная ответственность. Так, штраф для должностных лиц составляет от 300 до 500 руб., для граждан - от 100 до 300 руб.

При этом административная ответственность может быть применена как в случаях истребования документов и (или) иных сведений, необходимых для проведения налоговой проверки самого налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), так и в отношении деятельности его контрагентов.

И.Стародубцева

Аудитор-эксперт

Подписано в печать

19.10.2015